



# CORTE COSTITUZIONALE



Sentenza **89/2017**

Giudizio GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALI

Presidente **LATTANZI** - Redattore **CAROSI**

Udienza Pubblica del **22/03/2017** Decisione del **22/03/2017**

Deposito del **27/04/2017** Pubblicazione in G. U. **03/05/2017**

Norme impugnate: Art. 7, c. 1°, 2° e 3°, della legge della Regione Abruzzo 10/01/2013, n. 2; artt. 1, 4, 11, 15, c. 3°, della legge della Regione Abruzzo 10/01/2013, n. 3; art. 16 della legge della Regione Abruzzo 16 luglio 2013, n. 20.

Massime:

Atti decisi: **ord. 97/2016**

## SENTENZA N. 89

ANNO 2017

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Giorgio LATTANZI; Giudici : Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Mario Rosario MORELLI, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON, Franco MODUGNO, Augusto Antonio BARBERA, Giulio PROSPERETTI,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 7, commi 1, 2 e 3, della legge della Regione Abruzzo 10 gennaio 2013, n. 2, recante «Disposizioni finanziarie per la redazione del bilancio annuale 2013 e pluriennale 2013-2015 della Regione Abruzzo (Legge finanziaria regionale 2013)»; degli artt. 1, 4, 11, 15, comma 3, della legge della Regione Abruzzo 10 gennaio 2013, n. 3 (Bilancio di previsione per l'esercizio finanziario 2013 - Bilancio pluriennale 2013-2015); e dell'art. 16 della legge della Regione Abruzzo 16

luglio 2013, n. 20, intitolata «Modifiche alla legge regionale 10 gennaio 2013, n. 2 recante “Disposizioni finanziarie per la redazione del bilancio annuale 2013 e pluriennale 2013 - 2015 della Regione Abruzzo (Legge Finanziaria Regionale 2013)”, modifiche alla legge regionale 10 gennaio 2013, n. 3 recante “Bilancio di previsione per l’esercizio finanziario 2013 – bilancio pluriennale 2013-2015” e ulteriori disposizioni normative», promosso dalla Corte dei conti, sezione regionale di controllo per l’Abruzzo, nel giudizio di parificazione del rendiconto generale dell’esercizio finanziario 2013 della Regione Abruzzo, con ordinanza del 23 marzo 2016, iscritta al n. 97 del registro ordinanze 2016 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 20, prima serie speciale, dell’anno 2016.

Visto l’atto di costituzione della Regione Abruzzo;

udito nell’udienza pubblica del 22 marzo 2017 il Giudice relatore Aldo Carosi;

udito l’avvocato Stefania Valeri per la Regione Abruzzo.

### *Ritenuto in fatto*

1. Con ordinanza del 23 marzo 2016, iscritta al n. 97 del registro ordinanze 2016, la Corte dei conti, sezione regionale di controllo per l’Abruzzo, ha sollevato, in riferimento agli artt. 81, quarto comma, nel testo vigente prima della modifica introdotta dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale), e 119, sesto comma, della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale dell’art. 7, commi 1, 2 e 3, della legge della Regione Abruzzo 10 gennaio 2013, n. 2, recante «Disposizioni finanziarie per la redazione del bilancio annuale 2013 e pluriennale 2013-2015 della Regione Abruzzo (Legge finanziaria regionale 2013)»; degli artt. 1, 4, 11 e 15, comma 3, della legge della Regione Abruzzo 10 gennaio 2013, n. 3 (Bilancio di previsione per l’esercizio finanziario 2013 - Bilancio pluriennale 2013-2015); e dell’art. 16 della legge della Regione Abruzzo 16 luglio 2013, n. 20, intitolata «Modifiche alla legge regionale 10 gennaio 2013, n. 2 recante “Disposizioni finanziarie per la redazione del bilancio annuale 2013 e pluriennale 2013 - 2015 della Regione Abruzzo (Legge Finanziaria Regionale 2013)”, modifiche alla legge regionale 10 gennaio 2013, n. 3 recante “Bilancio di previsione per l’esercizio finanziario 2013 - bilancio pluriennale 2013-2015” e ulteriori disposizioni normative».

1.1. La sezione di controllo rimettente premessi i reiterati comportamenti omissivi e dilatori posti in essere dalla Regione Abruzzo già dal 2012 riferisce di essere investita del procedimento di parificazione del rendiconto generale del bilancio della Regione Abruzzo dell’esercizio finanziario 2013 e ne illustra il relativo svolgimento.

Dal conto di detto bilancio per l’esercizio 2013 emergerebbe, come illustrato nel corso del giudizio di parificazione, un disavanzo d’amministrazione pari ad euro 538.201.471,80, risultante dal saldo algebrico tra fondo cassa (+372.586.542,75 euro), residui attivi (+2.189.508.684,93 euro), residui passivi (-1.377.808.708,02 euro) e somme vincolate da riscrivere in competenza (-1.722.487.991,46 euro).

Il risultato negativo di amministrazione costituirebbe l’esito finale della gestione e, come tale, sarebbe determinato dall’attuazione dei documenti di programmazione finanziaria, in particolare del bilancio di previsione e delle relative variazioni, concernenti le previsioni di entrata e le conseguenti autorizzazioni di spesa. A sua volta, il risultato di amministrazione influenzerebbe le successive gestioni in virtù del nesso di continuità che lega gli esercizi finanziari.

In particolare, la rimettente rappresenta che l’analisi condotta ha evidenziato che su tale saldo finale avrebbero inciso, tra gli altri, impegni di spesa derivanti dalla riprogrammazione di economie di spesa legate a entrate a destinazione vincolata (c.d. economie vincolate), finanziate da avanzo non accertato in via

definitiva con l'approvazione del rendiconto relativo all'esercizio precedente (c.d. avanzo presunto), nonché dal ricorso all'anticipazione di liquidità in base al decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35 (Disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, per il riequilibrio finanziario degli enti territoriali, nonché in materia di versamento di tributi degli enti locali), convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64.

In dettaglio, la sezione si riferisce alle seguenti disposizioni normative regionali che avrebbero condizionato la gestione finanziaria ed il conseguente risultato contabile: con l'art. 7, commi 1, 2 e 3, della legge reg. Abruzzo n. 2 del 2013 viene disposta, per l'esercizio finanziario 2013, la riprogrammazione delle economie vincolate riportate nell'Allegato 3, con conseguente autorizzazione all'iscrizione delle stesse nel bilancio di previsione 2013. Il comma 2, inoltre, prevede che tale riprogrammazione abbia efficacia per l'esercizio finanziario 2013 e che gli importi non impegnati entro il termine dell'esercizio medesimo riacquistino la loro destinazione di spesa originaria; ai sensi del comma 3, gli impegni assunti sui capitoli di cui all'Allegato 3 devono essere imputati prioritariamente agli importi riprogrammati. Infine, con l'art. 15, comma 3, della legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013 viene recepita nel bilancio di previsione 2013, mediante apposito allegato, la predetta riprogrammazione di economie vincolate, per l'importo di euro 77.738.970,60.

Successivamente, l'allegato citato sarebbe stato più volte modificato: in particolare, l'art. 3, comma 1, della legge della Regione Abruzzo 30 dicembre 2013, n. 59 (Adeguamento L.R. 10 gennaio 2013, n. 2 alla Sentenza della Corte Costituzionale 9 ottobre 2013, n. 241, ulteriori interventi finanziari urgenti, modifiche alla L.R. 31 luglio 2012, n. 39, recante "Disciplina della professione di maestro di sci" e modifiche alla L.R. 16 settembre 1998, n. 86 recante "Ordinamento della professione di guida alpina-maestro di alpinismo, di aspirante guida alpina, di accompagnatore di media montagna-maestro di escursionismo"), sostituisce integralmente la tabella allegata, relativa alla riprogrammazione delle economie vincolate, riducendone l'importo complessivo a euro 61.889.400,15. In applicazione delle precedenti disposizioni normative, quindi, con l'art. 11 della legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013 verrebbe riportato, nello stato di previsione dell'entrata, il saldo finanziario positivo presunto 2012 (per euro 1.053.840.000,00), destinandolo alla copertura delle seguenti somme riscritte nella competenza dello stato di previsione della spesa: a) capitoli dei fondi di riserva 323600 (UPB 15.01.003) «Fondo per la riassegnazione di economie vincolate», per euro 913.261.029,40 e 323700 (UPB 15.02.003) «Fondo per la riassegnazione di risorse perenti vincolate eliminate dal conto dei residui», per euro 50.000.000,00; b) capitoli 323500 (UPB 15.02.003) «Fondo speciale per la riassegnazione dei residui passivi delle spese in conto capitale, perenti agli effetti amministrativi, reclamati dai creditori - articolo 18 della LR 25 febbraio 2002, n. 3» (euro 6.000.000,00) e 321920 (UPB 15.01.002) «Fondo di riserva per la riassegnazione dei residui passivi di parte corrente, perenti agli effetti amministrativi, reclamati dai creditori - articolo 18 della L.R. 25 marzo 2002, n. 3» (euro 3.000.000,00). Lo stesso avanzo presunto è destinato altresì a copertura dei capitoli riportati nella Tabella economie vincolate riprogrammate con il bilancio di previsione annuale 2013, allegata alla legge, per complessivi euro 77.738.970,60 (elencati nella parte in fatto dell'ordinanza di rimessione); c) capitolo 81520 (UPB 12.01.001) «Oneri per il piano di rientro del settore sanitario - LR 16.3.2007, n. 4», a titolo di maggiori entrate da manovre fiscali regionali degli anni precedenti a copertura del piano di rientro dai deficit sanitari, per euro 3.840.000,00; le disposizioni dell'art. 15 della legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013 vengono, poi, recepite negli artt. 1 e 4 della medesima legge. Con questi ultimi vengono approvati, rispettivamente, i totali generali delle entrate e delle spese del bilancio di competenza della Regione per l'esercizio finanziario 2013, inclusivi sia dell'avanzo presunto, sia degli stanziamenti di spesa dallo stesso coperti, tra i quali quelli legati alla riprogrammazione di economie vincolate di cui al precedente punto b); infine, con l'art. 16, commi 1, 2 e 3, della legge reg. Abruzzo n. 20 del 2013 si prevede l'anticipazione di liquidità ex art. 3 del d.l. n. 35 del 2013.

La Regione Abruzzo ha quindi ottenuto, nel 2013, la somma di euro 174.009.000,00 a titolo di anticipazione di liquidità per il pagamento dei debiti certi, liquidi ed esigibili cumulati al 31 dicembre 2012 dalle aziende sanitarie della Regione; detta somma sarebbe contabilizzata nel bilancio regionale, dal lato delle entrate nel capitolo 51001.1 (UPB 05.01.001) «Anticipazione di liquidità ex art. 3 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35» e dal lato delle spese nel corrispondente capitolo 81591.1 (UPB 12.01.006) «Risorse ex

anticipazione di liquidità ex articolo 3 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, per la ricapitalizzazione degli enti del Servizio Sanitario regionale», istituiti con deliberazione della Giunta regionale n. 539 del 22 luglio 2013.

Con il citato art. 16 della legge reg. Abruzzo n. 20 del 2013, la Regione provvede ad assicurare la copertura annuale del rimborso dell'anticipazione di liquidità con le entrate derivanti dall'aumento della tassa automobilistica di cui all'art. 1 della legge della Regione Abruzzo 9 novembre 2011, n. 39 (Disposizioni in materia di entrate), per un importo di euro 13.000.000,00; nel bilancio, gli oneri legati al rimborso trovano copertura finanziaria con gli stanziamenti iscritti sul capitolo di spesa 313320 (UPB 16.03.002) «Rimborso quota capitale anticipazione di liquidità dello Stato, ex articolo 3 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35» e sul capitolo di spesa 311720 (UPB 16.01.002) «Interessi passivi su anticipazione di liquidità dello Stato, ex articolo 3 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35». La legge regionale non contempla, però, previsioni tese a neutralizzare, attraverso la costituzione di un fondo di accantonamento di pari importo, i margini di competenza derivanti dall'iscrizione in entrata dell'anticipazione di liquidità in esame.

Nel corso dell'udienza di parifica, il Procuratore regionale ha eccepito l'illegittimità costituzionale di tutte le disposizioni di legge sopra elencate ed ha chiesto la sospensione del giudizio sulla regolarità del rendiconto generale del bilancio della Regione Abruzzo dell'esercizio finanziario 2013.

1.2.– In punto di rilevanza, la sezione rimettente evidenzia che nella fattispecie in esame, le valutazioni finalizzate alla parifica dei capitoli riportati nella tabella economie vincolate riprogrammate con il bilancio di previsione annuale 2013, nonché dei capitoli 51001.1 (UPB 05.01.001) «Anticipazione di liquidità ex articolo 3 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35» sul lato delle entrate e 81591.1 (UPB 12.01.006) «Risorse ex anticipazione di liquidità ex articolo 3 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, per la ricapitalizzazione degli enti del Servizio Sanitario regionale» sul lato della spesa, comporterebbero l'applicazione delle leggi regionali n. 2 del 2013, n. 3 del 2013, n. 20 del 2013 e n. 59 del 2013 che ne hanno disciplinato o modificato il finanziamento: donde la rilevanza della questione.

Sarebbe difatti evidente che, nella vigenza delle menzionate norme regionali e in assenza di scrutinio di legittimità costituzionale, la sezione, pur dubitando di detta legittimità, dovrebbe parificare le predette componenti del rendiconto della Regione Abruzzo, vanificando le finalità per cui è stata attribuita alla Corte dei conti la funzione di parifica dei rendiconti regionali.

Le disposizioni finanziarie e di bilancio censurate, peraltro, inciderebbero sulla gestione annuale, determinando un ampliamento non consentito della capacità di spesa, pari all'importo dell'avanzo presunto illegittimamente utilizzato per finalità di copertura; inoltre le variazioni di bilancio, operate con il richiamato art. 16 della legge reg. Abruzzo n. 20 del 2013, avrebbero generato un impatto sostanziale sugli equilibri, sul risultato d'amministrazione e, conseguentemente, anche sull'equilibrio dei bilanci futuri. Difatti, se si applicassero le citate disposizioni, il disavanzo d'amministrazione dell'esercizio 2013 rimarrebbe fissato in euro 538.201.471,80, come esposto nel progetto di legge di approvazione del rendiconto. Diversamente, se le stesse venissero dichiarate costituzionalmente illegittime, le spese legate alla riprogrammazione di economie vincolate e quelle finanziate con le anticipazioni di liquidità, ottenute ai sensi dell'art. 3 del d.l. n. 35 del 2013, provocherebbero un incremento del disavanzo d'amministrazione del relativo importo (rispettivamente per euro 61.889.400,15 ed euro 174.009.000,00).

Trattandosi di disavanzo d'amministrazione, che deve essere obbligatoriamente ripianato, esso condiziona anche l'equilibrio degli esercizi futuri.

1.3. La sezione di controllo rimettente solleva, innanzitutto, questioni di legittimità costituzionale delle disposizioni concernenti la riprogrammazione di economie vincolate, la cui copertura verrebbe garantita con avanzo presunto.

In particolare, censura l'art. 7, commi 1, 2 e 3, della legge reg. Abruzzo n. 2 del 2013, che dispone la riprogrammazione delle economie vincolate riportate nell'Allegato 3, per l'importo complessivo iniziale di euro 77.738.970,60, poi ridotto a euro 61.889.400,15, autorizzandone l'iscrizione nel bilancio di previsione. Detta riprogrammazione ha efficacia per l'esercizio finanziario 2013 e gli importi non impegnati entro il termine dell'esercizio medesimo riacquistano la loro destinazione di spesa originaria. In base al comma 3, inoltre, gli impegni assunti sui capitoli di cui al predetto Allegato 3 sono imputati prioritariamente agli importi riprogrammati.

La menzionata riprogrammazione viene poi recepita nel bilancio di previsione 2013 attraverso l'art. 15, comma 3, della legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013, inserita tra gli stanziamenti di spesa (art. 4 della stessa legge regionale) e finanziata con avanzo presunto (art. 11 della ripetuta legge regionale).

Come già dianzi rammentato, la copertura tramite avanzo presunto, di cui all'art. 11, nella versione originaria, della legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013, comprendeva anche i capitoli 323500 (UPB 15.02.003) «Fondo speciale per la riassegnazione dei residui passivi delle spese in conto capitale, perenti agli effetti amministrativi, reclamati dai creditori - articolo 18 della LR 25 febbraio 2002, n. 3» (euro 6.000.000,00) e 321920 (UPB 15.01.002) «Fondo di riserva per la riassegnazione dei residui passivi di parte corrente, perenti agli effetti amministrativi, reclamati dai creditori - articolo 18 della L.R. 25 marzo 2002, n. 3» (euro 3.000.000,00).

La sezione rimettente ritiene, pertanto, che i medesimi profili di illegittimità costituzionale, per assenza di adeguata copertura finanziaria, non appaiano manifestamente infondati anche riguardo alla riprogrammazione di economie attualmente contemplata nell'art. 11 della legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013, a fronte del saldo finanziario presunto del 2012. In particolare, dubita che le riprogrammazioni effettuate con le disposizioni censurate siano in linea con il principio di unità di bilancio desumibile dall'art. 81, quarto comma, Cost. (nel testo vigente prima della modifica introdotta dalla legge costituzionale n. 1 del 2012), e reso esplicito dall'art. 24, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica).

Le norme in esame sarebbero inoltre in contrasto con il principio di tutela degli equilibri di bilancio, anch'esso contenuto nell'art. 81, quarto comma, Cost., nel testo vigente prima della modifica introdotta dalla legge cost. n. 1 del 2012, in quanto la riprogrammazione delle economie vincolate ivi disposta non rispetterebbe le condizioni fissate da questa Corte nella sentenza n. 192 del 2012.

Il predetto principio impedirebbe, difatti, di estrapolare dalle risultanze degli esercizi precedenti singole partite, ai fini della loro applicazione al bilancio successivo.

Inoltre, la riprogrammazione sarebbe finanziata mediante applicazione di «Avanzo presunto», posta che, per giurisprudenza consolidata, costituisce entità giuridicamente e contabilmente inesistente, sicché «nessuna spesa può essere accesa in poste di bilancio correlate ad un avanzo presunto, se non quella finanziata da fondi vincolati e regolarmente stanziati nell'esercizio precedente» (sentenza n. 70 del 2012).

L'intero impianto dell'art. 11 della legge regionale n. 3 del 2013 configurerebbe, dunque, la violazione dei principi della copertura e dell'unità e concorrerebbe a rendere il bilancio dell'esercizio 2013 privo di equilibrio nel suo complesso, poiché determinerebbe il sovradimensionamento della spesa rispetto alle risorse effettivamente disponibili, in presenza di un avanzo presunto rimasto tale fino a fine esercizio.

Resterebbe, infine, da valutare se la riprogrammazione prevista dal censurato art. 11 possa rientrare nell'eccezione al principio generale rappresentata dai fondi a destinazione vincolata rimasti inutilizzati al termine degli esercizi precedenti. Tale eccezione sarebbe subordinata alla condizione che permangano le finalità perseguite attraverso il loro originario stanziamento ed essa non potrebbe operare con riguardo a nuovi obiettivi enunciati in sede di reinscrizione delle somme nell'esercizio di competenza.

Ciò premesso, le riprogrammazioni disposte dall'art. 7, commi 1, 2 e 3, della legge reg. Abruzzo n. 2 del 2013 non soddisferebbero, secondo la sezione rimettente, i requisiti dianzi descritti, in quanto le risorse derivanti dalle economie vincolate sarebbero destinate a coprire spese diverse rispetto a quelle che giustificavano l'originario stanziamento, come emergerebbe chiaramente dalla disamina delle voci elencate nella tabella di cui all'Allegato 3. D'altronde, sarebbe proprio la riprogrammazione di risorse rispetto alla destinazione originaria l'elemento che differenzia le reiscrizioni di cui al predetto art. 7 da quelle previste dall'art. 15, commi 1 e 2, della legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013, le quali, infatti, sarebbero finanziate con avanzo presunto, ma rimarrebbero destinate agli originari vincoli finalistici.

Inoltre, l'art. 7, comma 2, della legge regionale n. 2 del 2013, nel disporre il ritorno alla destinazione di spesa originaria degli importi non impegnati a fine 2013, confermerebbe la circostanza che la riprogrammazione di cui al comma precedente potrebbe comportare la deviazione delle risorse dalla loro originaria finalità.

In questo modo si eluderebbe il divieto di utilizzazione dell'avanzo presunto, in quanto la Regione amplierebbe la propria capacità di spesa per mezzo dell'utilizzazione di risorse vincolate per altre finalità.

In conclusione, l'utilizzo di risorse vincolate non impiegate per finanziare in bilancio altre spese, minerebbe in assenza di un rendiconto approvato dal quale emerga un idoneo avanzo di amministrazione gli equilibri di bilancio della Regione, la quale, al manifestarsi delle esigenze di spesa alla base dell'originario stanziamento, non potrà più disporre delle economie vincolate, in quanto riprogrammate per altre finalità.

1.4. La sezione rimettente dubita, inoltre, della legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 81, quarto comma, nel testo vigente prima della modifica introdotta dalla legge cost. n. 1 del 2012, e 119, sesto comma, Cost., dell'art. 16 della legge reg. Abruzzo n. 20 del 2013, che disciplina il rimborso dell'anticipazione di liquidità in base all'art. 3 del d.l. n. 35 del 2013, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 64 del 2013, in quanto «non prevede misure quali lo stanziamento di un apposito fondo di accantonamento, teso a sterilizzare i margini di competenza generati dall'iscrizione, tra le poste in entrata, dell'anticipazione di liquidità».

Con la menzionata disposizione la Regione Abruzzo avrebbe assicurato la copertura annuale del rimborso dell'anticipazione di liquidità ottenuta con le entrate derivanti dall'aumento della tassa automobilistica di cui all'art. 1 della legge reg. Abruzzo n. 39 del 2011, per un importo annuale di euro 13.000.000,00. Le variazioni di bilancio necessarie per dare evidenza all'anticipazione di liquidità sono state approvate, con delibera n. 539 del 22 luglio 2013, dalla Giunta regionale ai sensi dell'art. 25, comma 2, della legge reg. n. 3 del 2002. La Giunta regionale avrebbe, quindi, istituito, nella parte entrata e nella parte spesa del bilancio di previsione 2013, i seguenti capitoli con i relativi stanziamenti: capitolo di entrata 51001.1 (UPB 05.01.001) «Anticipazione di liquidità ex articolo 3 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35», con uno stanziamento in termini di competenza e di cassa pari a euro 174.009.000,00; capitolo di spesa 81591.1 (UPB 12.01.006) «Risorse, ex anticipazione articolo 3 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, per la ricapitalizzazione degli enti del Servizio Sanitario regionale», con uno stanziamento in termini di competenza e di cassa pari a euro 174.009.000,00. La posta in entrata rientra nel Titolo V (entrate derivanti da mutui, prestiti o altre operazioni creditizie), mentre quella in uscita nel Titolo I (spese correnti).

Detta anticipazione sarebbe stata assimilata, in base ad un'interpretazione sistematica e costituzionalmente orientata, all'istituto dell'anticipazione di cassa, pur se caratterizzato da elementi di ambiguità, quali la durata trentennale, la destinazione a copertura degli «ammortamenti non sterilizzati» e delle «mancate erogazioni per competenza».

Dalla predetta ricostruzione giuridica dell'anticipazione di liquidità consegue che, nella rappresentazione contabile, la stessa non dovrebbe configurarsi come una risorsa aggiuntiva per la copertura di spese o disavanzi, bensì come un istituto di natura finanziario-contabile avente lo scopo di fornire

liquidità per onorare debiti pregressi, già regolarmente iscritti in bilancio ed impegnati o comunque vincolati.

Proprio per evitare tale deviazione, la sezione delle autonomie della Corte dei conti, con deliberazione n. 19 dell'11 luglio 2014, nell'esercizio della funzione nomofilattica in sede di controllo sugli enti territoriali, ed il Ministero dell'economia e delle finanze, nel contratto stipulato per la concessione e la restituzione dell'anticipazione, hanno previsto l'obbligo di sterilizzare l'anticipazione, affinché la stessa, da strumento di flessibilizzazione della cassa, non diventi anomalo mezzo di copertura di nuove spese e di riduzione del disavanzo con modalità contrarie ai menzionati parametri costituzionali.

Al contrario, il censurato art. 16 della legge reg. Abruzzo n. 20 del 2013 non prevederebbe alcuna forma di sterilizzazione dell'anticipazione di liquidità, ma si limiterebbe ad individuare le risorse per la copertura delle spese legate alle rate annuali di restituzione dell'anticipazione stessa (euro 13.000.000,00 inclusivi della quota capitale e della quota interessi), destinando, a tal fine, a decorrere dall'anno 2014, per un periodo pari a trenta anni e comunque fino alla totale estinzione di quanto dovuto, le entrate derivanti dall'aumento della tassa automobilistica, di cui all'art. 1 della legge reg. Abruzzo n. 39 del 2011.

Nel disegno di legge concernente il rendiconto generale della Regione Abruzzo per l'esercizio 2013 (deliberazione della giunta regionale n. 688/C del 27 agosto 2015), sottoposto a parifica, detta lacuna non sarebbe stata colmata, apponendo al risultato di amministrazione un vincolo pari all'importo dell'anticipazione di liquidità, con conseguente incremento del disavanzo, da euro 538.201.471,80 ad euro 712.210.472,80.

Secondo la sezione rimettente, la mera previsione dei soli stanziamenti di spesa, funzionali alla restituzione futura delle somme ottenute, non sarebbe sufficiente a garantire che la configurazione contabile dell'anticipazione di liquidità si mantenga in linea con il quadro costituzionale, come già rilevato nella sentenza n. 181 del 2015.

Sul punto, non sarebbero idonee a fugare i dubbi di costituzionalità dell'art. 16 della legge regionale n. 20 del 2013, le osservazioni formulate dalla Regione Abruzzo, nel contraddittorio precedente al giudizio di parifica, ove sono state richiamate le disposizioni prima contenute nel decreto-legge 13 novembre 2015, n. 179 (Disposizioni urgenti in materia di contabilità e di concorso all'equilibrio della finanza pubblica delle Regioni), non convertito, e poi confluite nella legge 28 dicembre 2015, n. 208, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)», le quali prevedono una disciplina speciale, tesa, da un lato, a far emergere i disavanzi conseguenti alla mancata sterilizzazione dell'anticipazione di liquidità ex d.l. n. 35 del 2013 da parte delle Regioni che hanno già provveduto ad approvare con legge i rendiconti relativi agli esercizi 2013 e 2014; dall'altro, ad individuare un percorso progressivo di recupero di tale disavanzo.

Secondo la Regione Abruzzo, dette norme consentirebbero di rinviare al rendiconto 2014 l'accantonamento dell'anticipazione di liquidità ricevuta, mentre, secondo la rimettente esse costituirebbero una disciplina eccezionale, finalizzata a dare evidenza contabile a eventuali disavanzi occulti, in presenza di rendiconti già approvati, prevedendo, contestualmente, un iter agevolato di ripianamento degli eventuali saldi negativi emersi. Tali disposizioni, per contro, non esonererebbero la Regione Abruzzo dal dare immediata attuazione alle indicazioni contenute nella sentenza n. 181 del 2015: l'ente, avendo ritardato ad approvare i propri rendiconti, è chiamato a dare corretta rappresentazione contabile all'operazione di anticipazione di liquidità ottenuta già dall'esercizio 2013, ancora aperto, accantonando le necessarie risorse nel risultato di amministrazione e facendo conseguentemente emergere un maggiore disavanzo.

2. Con memoria depositata il 6 giugno 2016, si è costituita la Regione Abruzzo che ha innanzitutto illustrato il contesto generale da cui è scaturita l'odierna questione.

A partire dal 2006 la Regione Abruzzo ha avuto necessità di mettere sotto controllo la spesa per il servizio sanitario regionale e risanare i debiti pregressi, definendo il Piano di rientro del deficit del Servizio sanitario, sottoscritto con il Governo nel marzo 2007 ed i Piani operativi annuali redatti per le annualità successive. Successivamente, nel luglio 2008, le dimissioni del Presidente della Giunta Regionale ed il conseguente scioglimento del Consiglio avrebbero reso impossibile l'approvazione del rendiconto relativo all'esercizio finanziario 2007 e procrastinato l'inizio della legislatura successiva al gennaio 2009.

Infine, il sisma dell'aprile 2009 avrebbe inevitabilmente compromesso la regolare gestione delle procedure contabili, dovendo l'azione amministrativa fronteggiare la situazione di prolungata emergenza.

Peraltro, una volta venute meno le illustrate cause di forza maggiore, l'amministrazione regionale, a partire dal 2010, avrebbe proceduto all'approvazione dei rendiconti ed al risanamento delle proprie finanze, con strumenti e misure di riduzione, dettagliatamente elencati in memoria.

L'esercizio finanziario del 2013, il cui rendiconto ha formato oggetto del giudizio contabile a quo, sarebbe stato difatti l'ultimo esercizio nel quale la Regione Abruzzo avrebbe fatto ricorso alla riprogrammazione di economie vincolate al fine di assolvere obbligazioni pluriennali già sussistenti ed il cui inadempimento avrebbe prodotto rilevanti danni alle finanze. A partire dal 2014 non è stato più necessario ricorrere all'utilizzo di economie vincolate.

2.1. La Regione Abruzzo ha, inoltre, ribadito quanto già dedotto in sede di giudizio di parifica.

In particolare, non sfugge alla Regione il principio in base al quale non possono essere previste in poste di bilancio spese correlate ad un avanzo presunto, ad eccezione, però, delle spese finanziate con fondi vincolati, come già riconosciuto nella sentenza n. 70 del 2012.

Dette risorse, iscritte in bilancio con vincolo di destinazione, qualora non vengano impegnate alla fine dell'esercizio, costituirebbero «avanzo vincolato presunto» e si differenzerebbero dalle «economie di stanziamento» già previste dall'art. 7, comma 4, della legge reg. Abruzzo n. 2 del 2013, dichiarato incostituzionale con la sentenza n. 241 del 2013 che ne ha statuito la confluenza nell'avanzo di amministrazione disponibile presunto.

Nella menzionata sentenza, anche attraverso il richiamo alla precedente sentenza n. 192 del 2012, questa Corte avrebbe ribadito l'obbligo di non utilizzare risorse che concorrono a determinare il risultato di amministrazione di esercizi precedenti, estrapolando e applicando parte di esse prima che intervenga il rendiconto.

Sarebbe evidente, secondo la difesa regionale, il riferimento di detta pronuncia alle risorse che, non essendo vincolate, devono costituire economie di bilancio e confluire nell'«avanzo disponibile presunto» e che, se estrapolate e applicate prima del rendiconto, renderebbero «incerto e mutevole il risultato stesso» (è citata la sentenza n. 241 del 2013), dovendosi, di contro, escludere quelle iscritte in bilancio con vincolo di destinazione che alla fine dell'esercizio, se non impegnate, costituiscono «avanzo vincolato presunto». Queste ultime, difatti, non potrebbero minare la certezza del risultato del rendiconto, dal momento che il permanere per esse del vincolo sussistente al momento dell'iscrizione in bilancio (o della relativa riprogrammazione) obbliga ad escludere l'ammontare delle stesse dal calcolo dell'avanzo o disavanzo effettivo che ciascun rendiconto registra.

Nei richiamati precedenti (sentenze n. 241 del 2013 e n. 192 del 2012), questa Corte avrebbe, in buona sostanza, ritenuto che la riprogrammazione delle economie vincolate e la relativa esposizione in uno specifico allegato alla legge regionale finanziaria e di bilancio siano condizioni indispensabili per l'individuazione e l'impiego di risorse finanziarie. Peraltro, la Regione Abruzzo avrebbe provveduto ad adeguare il proprio ordinamento e il proprio bilancio alla citata pronuncia n. 241 del 2013, assicurando, con



la legge regionale n. 59 del 2013, una nuova copertura della spesa finanziata con la specifica previsione dichiarata incostituzionale.

Infine, la difesa regionale ha ribadito quanto già dedotto in sede di giudizio di parifica in ordine al fatto che la declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 7, comma 4, della legge reg. Abruzzo n. 2 del 2013 non è stata estesa ai precedenti commi 1, 2 e 3, come, invece, accaduto in altre circostanze (è citata, ad esempio, la sentenza n. 249 del 2014).

In conclusione, il complesso percorso di riordino dei conti avviato dalla Regione Abruzzo a partire dal 2006, anche in relazione alla definizione e all'attuazione del Piano di rientro dai debiti sanitari pregressi, avrebbe comportato la necessità di procedere all'utilizzo delle risorse vincolate pregresse per adempiere a obblighi ineludibili già facenti capo alla medesima Regione. Ciò, unitamente alle drastiche politiche di riduzione della spesa e dell'indebitamento, avrebbe consentito alla Regione di pervenire progressivamente al ripristino dell'equilibrio del bilancio, con il bilancio di previsione 2015, nonostante gli ingenti tagli di trasferimenti di risorse da parte dello Stato a partire dal 2010.

Le deduzioni relative all'art. 7, commi 1, 2 e 3, della legge reg. Abruzzo n. 2 del 2013 possono essere riferite anche agli artt. 1, 4, 11 e 15, comma 3, della legge regionale n. 3 del 2013 e, dunque, risulterebbero assorbenti.

2.2. In ordine alla dedotta illegittimità costituzionale dell'art. 16 della legge regionale n. 20 del 2013, la Regione Abruzzo ritiene non conferenti le ragioni addotte a sostegno della declaratoria di illegittimità costituzionale di analoghe disposizioni della Regione Piemonte, contenuta nella sentenza n. 181 del 2015, dal momento che la situazione della Regione Abruzzo presenterebbe tratti di specificità derivanti dalla mancata conclusione dell'iter di parifica del rendiconto 2013, ancora in corso alla data dell'entrata in vigore del decreto legge n. 179 del 2015, che differenzierebbero, sul piano applicativo, la portata precettiva della norma censurata.

La Regione Abruzzo ha, quindi, concluso per l'inammissibilità o per la non fondatezza delle questioni sollevate.

Nel corso dell'udienza pubblica, la difesa della Regione Abruzzo ha illustrato la sopravvenuta legge regionale 7 marzo 2017, n. 16 (Rendiconto generale per l'esercizio 2013. Conto finanziario, conto generale del patrimonio e nota illustrativa preliminare), che avrebbe approvato il rendiconto 2013, il quale presenterebbe un congruo avanzo. In tal modo sarebbe non solo dimostrata l'opera di risanamento dei conti regionali, ma sarebbero anche superate le censure della sezione rimettente in ordine alla copertura delle partite di spesa impugnate e delle spese correlate alla anticipazione di liquidità.

### *Considerato in diritto*

1.– Con l'ordinanza indicata in epigrafe la Corte dei conti, sezione regionale di controllo per l'Abruzzo, ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 7, commi 1, 2 e 3, della legge della Regione Abruzzo 10 gennaio 2013, n. 2, recante «Disposizioni finanziarie per la redazione del bilancio annuale 2013 e pluriennale 2013-2015 della Regione Abruzzo (Legge finanziaria regionale 2013)»; degli artt. 1, 4, 11 e 15, comma 3, della legge della Regione Abruzzo 10 gennaio 2013, n. 3 (Bilancio di previsione per l'esercizio finanziario 2013 - Bilancio pluriennale 2013-2015); e dell'art. 16 della legge della Regione Abruzzo 16 luglio 2013, n. 20, intitolata «Modifiche alla legge regionale 10 gennaio 2013, n. 2 recante “Disposizioni finanziarie per la redazione del bilancio annuale 2013 e pluriennale 2013 - 2015 della Regione Abruzzo (Legge Finanziaria Regionale 2013)”, modifiche alla legge regionale 10 gennaio 2013, n. 3 recante “Bilancio di previsione per l'esercizio finanziario 2013 - bilancio pluriennale 2013-2015” e ulteriori disposizioni normative», in riferimento agli artt. 81, quarto comma, nel testo vigente prima della modifica

introdotta dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale), e 119, sesto comma, della Costituzione.

L'ordinanza è stata emessa nel corso di un giudizio di parificazione del rendiconto 2013 (delibera n. 39/2016/PARI) nell'ambito del quale la Corte dei conti, sezione regionale di controllo Abruzzo, è addivenuta ad una decisione di parifica solo parziale. In pratica sono state convalidate soprattutto le partite afferenti alla gestione in termini di cassa, mentre gran parte degli accertamenti sui crediti e sui debiti iscritti in bilancio ha avuto esito negativo, rendendo impossibile la convalida dei relativi residui attivi e passivi conservati nella contabilità regionale. Allo stralcio della parte dei residui, che non ha superato l'esame del controllo della Corte dei conti, si è aggiunta la sospensione del giudizio di parifica per una serie di partite, quelle con riguardo alle quali il rimettente dubita della legittimità delle norme di legge regionale che ne hanno consentito l'iscrizione e la conservazione in bilancio, oggetto del presente scrutinio di costituzionalità.

1.1.– Secondo il rimettente, l'art. 7, commi 1, 2 e 3, della legge reg. Abruzzo n. 2 del 2013, disponendo la riprogrammazione di alcune economie realizzate negli esercizi precedenti, attraverso l'attribuzione di un vincolo successivo e strumentale all'ampliamento della facoltà di spesa, violerebbe il principio dell'equilibrio del bilancio di cui all'art. 81 Cost.

Anche l'art. 15, comma 3, della legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013, che recepisce la riprogrammazione delle economie vincolate riportate nella tabella di cui al precedente art. 11 della medesima legge, prevedendone l'iscrizione nello stato di previsione della spesa, risponderebbe ad analoga ratio contrastante con il suddetto precetto costituzionale.

Il citato art. 11 della legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013, nella parte in cui dispone l'iscrizione, nel totale generale delle entrate, della voce «Saldo finanziario positivo presunto» (recte: avanzo di amministrazione presunto), a copertura delle somme di cui all'art. 7, commi 1, 2 e 3, della legge reg. Abruzzo n. 2 del 2013, riscritte in parte competenza dello stato di previsione della spesa, sarebbe anch'esso strumentale all'indebito allargamento della spesa consentita.

Sotto il medesimo profilo sono censurati gli artt. 1 e 4 della stessa legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013, di approvazione, rispettivamente, dei totali generali delle entrate e delle spese del bilancio di competenza della Regione per l'esercizio finanziario 2013, per la parte relativa all'iscrizione ed all'utilizzazione dell'avanzo presunto.

La combinazione delle norme richiamate sarebbe gravemente lesiva del principio dell'equilibrio del bilancio.

Secondo il giudice a quo sarebbe illegittimo utilizzare, con finalità di copertura, il saldo di amministrazione positivo presunto in quanto palesemente in contrasto con la situazione amministrativo-contabile afferente agli anni immediatamente antecedenti.

Così, alla data di approvazione del bilancio di previsione 2013, alla Regione che lo ha adottato non sarebbero dovuti sfuggire i disavanzi acclarati negli esercizi 2009 (413,6 milioni di euro), 2010 (433,1 milioni di euro), 2011 (484,5 milioni di euro) e 2012 (454,96 milioni di euro). Detti disavanzi non sarebbero mai stati oggetto di manovre di recupero mediante iscrizione nei bilanci degli esercizi successivi.

L'ultimo disavanzo, quello dell'esercizio 2012, manifestatosi a seguito dell'approvazione del relativo rendiconto con la legge della Regione Abruzzo 23 dicembre 2014, n. 45 (Rendiconto generale per l'esercizio 2012. Conto finanziario, conto generale del patrimonio e nota illustrativa preliminare), non sarebbe assolutamente compatibile con l'iscrizione e l'utilizzazione di una posta attiva inesistente.

Inoltre, secondo il rimettente, contrasterebbe con i parametri costituzionali invocati la riesumazione di pregresse partite di spesa, destinandone gli stanziamenti residui ad iniziative del tutto diverse da quelle di origine, con l'effetto di aggirare, in tal modo, i limiti di spesa consentiti dalle risorse effettivamente a disposizione.

Anche l'art. 16 della legge reg. Abruzzo n. 20 del 2013, non prevedendo alcuna forma di sterilizzazione dell'anticipazione di liquidità autorizzata mediante inserimento di una posta di importo pari alle somme complessivamente incamerate al Titolo V dell'entrata, sarebbe, a sua volta, in contrasto con il principio dell'equilibrio di bilancio di cui all'art. 81 Cost. e con l'art. 119, sesto comma, Cost. in tema di limiti all'indebitamento.

Secondo il giudice rimettente, la rappresentazione contabile di detta anticipazione non può configurarsi come una risorsa aggiuntiva per la copertura di spese o disavanzi, bensì come un istituto di natura finanziario-contabile avente lo scopo di fornire liquidità per onorare debiti pregressi, già regolarmente iscritti in bilancio ed impegnati o comunque vincolati per legge.

Proprio per evitare tale deviazione, la sezione delle autonomie della Corte dei conti (deliberazione n. 19/SEZAUT/2014/QMIG dell'11 luglio 2014) – nell'esercizio della funzione nomofilattica (sentenza n. 39 del 2014) in sede di controllo sugli enti territoriali – e lo stesso Ministero dell'economia e delle finanze – nel contratto stipulato per la concessione e la restituzione dell'anticipazione – avrebbero previsto l'obbligo di sterilizzare l'anticipazione stessa, affinché, da strumento di flessibilizzazione della cassa, non diventi anomalo mezzo di copertura di nuove spese e di alterazione delle risultanze della gestione economico-finanziaria.

L'art. 16 della legge reg. Abruzzo n. 20 del 2013 non prevederebbe invece alcuna forma di sterilizzazione dell'anticipazione di liquidità autorizzata, ma si limiterebbe ad individuare le risorse per la copertura delle spese legate alle rate annuali di restituzione della stessa (13 milioni di euro, comprensivi delle quote annuali di capitale ed interessi), destinando, a tal fine, a decorrere dall'anno 2014, per un periodo pari a trenta anni e comunque fino alla totale estinzione di quanto dovuto, le entrate derivanti dall'aumento della tassa automobilistica.

Sottolinea il giudice a quo che la sua prospettazione sarebbe conforme ai canoni fissati dalla sentenza di questa Corte n. 181 del 2015. I principi enunciati in detta pronuncia sarebbero stati recepiti, a loro volta, dal legislatore nazionale, il quale, nell'art. 1, comma 692, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)», avrebbe previsto, come modalità alternativa di registrazione dell'anticipazione di liquidità, l'iscrizione, «nel titolo di spesa riguardante il rimborso dei prestiti, [di] un fondo anticipazione di liquidità, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione, come quota accantonata definita dall'articolo 42 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118».

Effettivamente, «[u]n'interpretazione sistematica e costituzionalmente orientata delle norme statali porta dunque a concludere che le anticipazioni di liquidità altro non costituirebbero che anticipazioni di cassa di più lunga durata temporale rispetto a quelle ordinarie. La loro ratio, quale si ricava dalla genesi del decreto-legge e dai suoi lavori preparatori, sarebbe quella di riallineare nel tempo la cassa degli enti strutturalmente deficitari con la competenza, attraverso un'utilizzazione limitata al pagamento delle passività pregresse unita a contestuali risparmi nei bilanci futuri, proporzionati alle quote di debito inerenti alla restituzione della anticipazione stessa così da rientrare dai disavanzi gradualmente ed in modo temporalmente e finanziariamente proporzionato alla restituzione dell'anticipazione» (sentenza n. 181 del 2015). E d'altronde per la copertura dei disavanzi di amministrazione il legislatore statale ha previsto forme alternative d'intervento (con l'art. 3, comma 16, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante «Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni,

degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42», la copertura del disavanzo in un arco temporale trentennale; con l'art. 9, comma 5, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, recante «Disposizioni urgenti in materia di enti territoriali. Disposizioni per garantire la continuità dei dispositivi di sicurezza e di controllo del territorio. Razionalizzazione delle spese del Servizio sanitario nazionale nonché norme in materia di rifiuti e di emissioni industriali», la copertura del disavanzo in dieci anni).

1.2.– Costituita in giudizio, la Regione Abruzzo sostiene che la questione di legittimità costituzionale sollevata sarebbe irrilevante o, comunque, non fondata.

Le disposizioni impugnate in tema di utilizzazione dell'avanzo presunto e delle economie vincolate sarebbero, ad avviso della Regione, perfettamente conformi al principio secondo cui i fondi a specifica destinazione non utilizzati negli esercizi precedenti possono essere impiegati indipendentemente dalle risultanze attive o passive dei rendiconti afferenti alle decorse annualità.

Nel corso dell'udienza la difesa regionale ha sostenuto che non vi sarebbe un disavanzo di amministrazione precedente, poiché i residui attivi e passivi da sommare alle risultanze di cassa finirebbero per dare al risultato di amministrazione un segno positivo: è stata così richiamata la legge regionale 7 marzo 2017, n. 16 (Rendiconto generale per l'esercizio 2013. Conto finanziario, conto generale del patrimonio e nota illustrativa preliminare) che avrebbe dimostrato l'esistenza di un avanzo per l'esercizio 2013.

Sostiene, peraltro, la resistente che questa Corte – nella sentenza n. 241 del 2013 emessa a seguito di un ricorso in via principale del Presidente del Consiglio dei ministri – avrebbe scrutinato favorevolmente i censurati commi 1, 2 e 3 dell'art. 7 della legge reg. Abruzzo n. 2 del 2013 (che dispongono la riprogrammazione di economie vincolate e dunque di parte dell'avanzo vincolato), così sancendo il permanere, nell'ordinamento positivo, di tali disposizioni normative.

Ritiene la Regione Abruzzo che – sebbene in quella sede le norme in esame non fossero state impugnate dallo Stato – «ove codesto Giudice avesse ritenuto viziati da illegittimità costituzionale anche i commi 1, 2 e 3 (le cui norme costituiscono fonte giuridica della riprogrammazione di economie vincolate nel bilancio 2013 mediante utilizzo di parte dell'avanzo vincolato) avrebbe esteso anche a questi ultimi il proprio pronunciamento, come peraltro è avvenuto, proprio nei confronti della Regione Abruzzo con la sentenza n. 249 del 2014, laddove, nel dichiarare l'illegittimità costituzionale dell'art. 38 della L.R. 18/12/2013 n. 55 e dell'art. 7 della L.R. 21/3/2011 n. 14, è stata altresì dichiarata “in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte Costituzionale), l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1, della legge della Regione Abruzzo 30 luglio 2014, n. 34 (Modifica all'articolo 7 della legge regionale 27 marzo 2014, n. 14)”, in considerazione dell'inscindibile connessione esistente con le norme oggetto della presente declaratoria d'incostituzionalità». Pertanto, i commi 1, 2 e 3 dell'art. 7 della legge reg. Abruzzo n. 2 del 2013 resterebbero «validamente presenti nell'ordinamento positivo della Regione Abruzzo e disciplin[erebbero] la riprogrammazione di economie vincolate».

Nella discussione orale la difesa regionale ha menzionato la sopravvenuta legge reg. Abruzzo n. 16 del 2017, che avrebbe approvato il rendiconto 2013, il quale presenterebbe un congruo avanzo di amministrazione. In tal modo sarebbe non solo dimostrata l'opera di risanamento dei conti regionali, ma sarebbero anche superate le censure del rimettente in ordine alla copertura delle partite di spesa impugnate e delle spese correlate alla anticipazione di liquidità.

2.– Sotto il profilo dell'ammissibilità, è costante e risalente l'orientamento di questa Corte, secondo cui la Corte dei conti, in sede di giudizio di parificazione del bilancio, è legittimata a promuovere questione di legittimità costituzionale avverso le disposizioni di legge che determinano, nell'articolazione e nella

gestione del bilancio stesso, effetti non consentiti dai principi posti a tutela degli equilibri economico-finanziari e dagli altri precetti costituzionali, che custodiscono la sana gestione finanziaria (ex plurimis, sentenze n. 181 del 2015, n. 213 del 2008 e n. 244 del 1995).

In particolare, ricorrono integralmente nel caso del procedimento di parifica tutte le condizioni per le quali questa Corte ha ammesso la possibilità di sollevare questione di legittimità costituzionale in via incidentale nell'ambito dell'attività di controllo di legittimità-regolarità della Corte dei conti.

Tali condizioni possono essere così sintetizzate:

a) applicazione di parametri normativi. È da sottolineare, in proposito, come nel procedimento di parifica il prevalente quadro normativo di riferimento sia quello del d.lgs. n. 118 del 2011 e come l'esito del procedimento sia dicotomico nel senso di ammettere od escludere dalla parifica le singole partite di spesa e di entrata che compongono il bilancio (sull'esito dicotomico dei controlli di legittimità-regolarità sui bilanci degli enti territoriali, sentenza n. 40 del 2014);

b) giustiziabilità del provvedimento in relazione a situazioni soggettive dell'ente territoriale eventualmente coinvolte. Infatti, l'art. 1, comma 12, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 (Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012), convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, come modificato dall'art. 33, comma 2, lettera a), numero 3), del decreto-legge del 24 giugno 2014, n. 91 (Disposizioni urgenti per il settore agricolo, la tutela ambientale e l'efficientamento energetico dell'edilizia scolastica e universitaria, il rilancio e lo sviluppo delle imprese, il contenimento dei costi gravanti sulle tariffe elettriche, nonché per la definizione immediata di adempimenti derivanti dalla normativa europea), convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, dispone che avverso le delibere della sezione regionale di controllo della Corte dei conti – tra le quali, appunto, quella afferente al giudizio di parificazione – «è ammessa l'impugnazione alle Sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione, con le forme e i termini di cui all'articolo 243-quater, comma 5, del decreto legislativo 18 agosto 2000, numero 267»;

c) pieno contraddittorio sia nell'ambito del giudizio di parifica esercitato dalla sezione di controllo della Corte dei conti sia nell'eventuale giudizio ad istanza di parte, qualora quest'ultimo venga avviato dall'ente territoriale cui si rivolge la parifica. In entrambe le ipotesi è contemplato anche il coinvolgimento del pubblico ministero a tutela dell'interesse generale oggettivo della regolarità della gestione finanziaria e patrimoniale dell'ente territoriale (art. 243-quater, comma 5, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante «Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali»; artt. 53 e seguenti del regolamento di procedura di cui al regio decreto 13 agosto 1933, n. 1038, recante «Approvazione del regolamento di procedura per i giudizi innanzi alla Corte dei conti», ora sostituiti dagli artt. 172 e seguenti dell'allegato 1 del decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174, recante «Codice di giustizia contabile, adottato ai sensi dell'articolo 20 della legge 7 agosto 2015, n. 124»). In definitiva, anche nel procedimento di parifica «è garantita la possibilità che gli interessi ed il punto di vista dell'amministrazione, nelle sue varie articolazioni, siano fatti valere nel corso del procedimento. [...] D'altronde, sul piano sostanziale, il riconoscimento di tale legittimazione [al giudizio costituzionale] si giustifica anche con l'esigenza di ammettere al sindacato della Corte costituzionale leggi che, come nella fattispecie in esame, più difficilmente verrebbero, per altra via, ad essa sottoposte» (sentenza n. 226 del 1976).

In conclusione può dirsi che nella parifica del rendiconto regionale «la situazione è, dunque, analoga a quella in cui si trova un qualsiasi giudice (ordinario o speciale), allorché procede a raffrontare i fatti e gli atti dei quali deve giudicare alle leggi che li concernono» (sentenza n. 226 del 1976). Pertanto, pur non essendo un procedimento giurisdizionale in senso stretto, «ai limitati fini dell'art. 1 della legge cost. n. 1 del 1948 e dell'art. 23 della legge n. 87 del 1953, la [parifica della] Corte dei conti è, sotto molteplici aspetti, analoga alla funzione giurisdizionale, piuttosto che assimilabile a quella amministrativa, risolvendosi nel valutare la conformità degli atti che ne formano oggetto alle norme del diritto oggettivo, ad esclusione di qualsiasi

apprezzamento che non sia di ordine strettamente giuridico. Il controllo effettuato dalla Corte dei conti è un controllo esterno, rigorosamente neutrale e disinteressato, volto unicamente a garantire la legalità degli atti ad essa sottoposti, e cioè preordinato a tutela del diritto oggettivo» (sentenza n. 181 del 2015).

3.– Quanto alla rilevanza ed alla non manifesta infondatezza, il rimettente espone analiticamente i motivi per cui le disposizioni impugnate lo costringerebbero a parificare partite di spesa, la cui natura ed allocazione non sarebbero conformi ai parametri costituzionali richiamati. La Corte dei conti fa presente che, «pur dubitando della relativa costituzionalità, dovrebbe parificare le predette componenti del rendiconto della Regione Abruzzo, venendo quindi meno alle finalità per le quali è stata intestata alla Corte dei conti la funzione di parifica dei rendiconti regionali». L'esatta determinazione del risultato di amministrazione costituirebbe «l'oggetto principale e lo scopo del giudizio di parificazione che [...] riguarda non solo la verifica delle riscossioni e dei pagamenti e dei relativi resti (residui) ma anche, e soprattutto, la verifica, a consuntivo, degli equilibri di bilancio. Inoltre, trattandosi di disavanzo d'amministrazione, che deve essere obbligatoriamente ripianato, esso condiziona anche l'equilibrio degli esercizi futuri». In particolare, detta applicazione comporterebbe di validare un risultato di amministrazione infedele e di consentire un allargamento di spesa al di fuori dei vincoli di bilancio risultanti dal patto di stabilità e dalle altre disposizioni in materia economico-finanziaria. Inoltre, l'utilizzazione dell'anticipazione di liquidità come mutuo comporterebbe, secondo la prospettazione del rimettente, la violazione della "regola aurea", di cui all'art. 119, sesto comma, Cost., secondo cui i mutui sono consentiti soltanto per spese di investimento.

Da quanto detto discende quindi l'ammissibilità delle questioni in esame, sia sotto il profilo della legittimazione dell'organo rimettente a sollevarle, sia sotto quello della rilevanza e della non manifesta infondatezza.

4.– Occorre poi esaminare la richiesta formulata dalla Regione Abruzzo nel corso dell'udienza pubblica di dichiarare la cessazione della materia del contendere a seguito della sopravvenienza della legge reg. Abruzzo n. 16 del 2017. Secondo la Regione, quest'ultima consentirebbe di superare le questioni sollevate dal giudice a quo.

La richiesta non può essere accolta, trattandosi di un giudizio in via incidentale in cui la normativa sopravvenuta potrebbe, al più, venire in rilievo ai fini della restituzione degli atti al giudice rimettente per un nuovo vaglio delle questioni sollevate (ex multis, ordinanze n. 230 e n. 258 del 2016). Evenienza, quest'ultima, comunque da escludersi, dal momento che lo ius superveniens non ha inciso sulle disposizioni censurate dalla rimettente Corte dei conti.

Peraltro – come si avrà modo di precisare in seguito – la novella regionale produce norme e meccanismi contabili elusivi dei medesimi precetti in questa sede invocati.

5.– Occorre innanzitutto chiarire in punto di diritto due profili controversi sui quali si basa la difesa della Regione: a) se sia possibile considerare vincolato un fondo proveniente dalle economie realizzate su pregressi programmi (a suo tempo specificamente finanziati) attraverso la nuova attribuzione di un diverso vincolo creato da una nuova disposizione regionale; b) se sia possibile utilizzare l'anticipazione di liquidità come componente attiva del risultato di amministrazione oppure se tale anticipazione, da riassorbire nel termine trentennale di restituzione delle singole rate, debba essere neutralizzata attraverso l'esposizione, in parte passiva di ciascun bilancio di detto periodo, della quota complessiva da restituire.

5.1.– In ordine al punto a), è costante l'orientamento di questa Corte secondo cui «i vincoli di destinazione delle risorse confluenti a fine esercizio nel risultato di amministrazione permangono anche se quest'ultimo non è capiente a sufficienza o è negativo: in questi casi l'ente deve ottemperare a tali vincoli attraverso il reperimento delle risorse necessarie per finanziare gli obiettivi, cui sono dirette le entrate vincolate rifluite nel risultato di amministrazione negativo o incapiente». Tuttavia, la deroga al principio generale può essere adottata soltanto in relazione alla permanenza delle finalità originarie e non con riguardo ai nuovi obiettivi enunciati in sede di riscrittura delle somme nell'esercizio di competenza. Infatti,

l'eccezione al principio di correlazione al risultato positivo di amministrazione è giustificata dalla "clausola generale in materia contabile che garantisce l'esatto impiego delle risorse stanziare per specifiche finalità di legge"» (sentenza n. 192 del 2012, riferita ad analoga fattispecie della Regione Abruzzo; nello stesso senso, sentenza n. 70 del 2012).

Quanto alla deroga al principio generale per cui le economie finiscono per confluire, incrementandone la componente attiva, nel risultato complessivo dell'esercizio, la Corte ha ulteriormente chiarito che – come conferma l'articolazione del principio contabile contenuto nell'allegato 4/2, punto 9.2 (rubricato «Il risultato di amministrazione»), del d.lgs. n. 118 del 2011 – le economie, in quanto tali, non possono essere rappresentate nella parte passiva del bilancio e nelle componenti negative che determinano il risultato di amministrazione, il quale, al contrario, si deve giovare – per tale naturale effetto matematico – di un miglioramento di dimensione pari all'economia realizzata. Solo in caso di mancato raggiungimento dell'obiettivo cui è sotteso il vincolo – e solo ai fini del suo ulteriore perseguimento – è consentito mantenere (ove a ciò non osti ulteriormente l'obbligo di restituzione dei fondi non tempestivamente impiegati, erogati all'ente pubblico per il raggiungimento di uno scopo infungibile ed immodificabile, come ad esempio accade per alcuni fondi europei) le somme residue – a suo tempo rimosse o comunque accertate nelle forme di legge – quale quota vincolata del risultato d'amministrazione.

La devoluzione delle economie al nuovo obiettivo è consentita solo quando la legge istitutiva dell'originario vincolo oppure il principio contabile di cui all'allegato 4/2, punto 9.2, del d.lgs. n. 118 del 2011 e successive modifiche ed integrazioni prevedono tale possibilità (per l'interpretazione costituzionalmente orientata di detto principio, sentenza n. 184 del 2016).

Il richiamato principio contabile si connota inoltre dell'ulteriore regola generale secondo cui le attività confluite nel risultato di amministrazione possono essere impiegate nell'esercizio successivo solo «se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi, [ed] ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio» (allegato 4/2, punto 9.2).

Da ciò deriva che non può considerarsi vincolato un fondo prelevato da una pregressa iniziativa ormai conclusa e "riprogrammato" in esercizi successivi per nuovi e diversi obiettivi.

La logica di queste regole, immanenti all'ordinamento finanziario ed opportunamente esplicitate nell'evocato principio contabile, trova fondamento proprio negli artt. 81, terzo comma (già quarto comma), e 97, primo comma, Cost., come introdotto dalla legge cost. n. 1 del 2012, poiché sia le ipotesi normative consentite dalla norma interposta, sia quelle vietate sono collegate alla salvaguardia degli equilibri di bilancio.

Ulteriormente esemplificando, se nell'ambito di un bilancio "sano" la confluenza delle economie in un avanzo di amministrazione consente di destinare quest'ultimo a nuovi obiettivi, la presenza di disavanzi di amministrazione provenienti dagli esercizi precedenti e/o di risultati in pendenza di accertamento, preclude, al contrario, la creazione surrettizia (nel caso di specie attraverso la "riprogrammazione") di un nuovo scopo, poiché tale operazione normativa finisce per aggravare lo squilibrio potenziale o già accertato.

In definitiva, «il principio di tutela degli equilibri di bilancio contenuto nell'art. 81, quarto [ora terzo] comma, Cost., impedisce di estrapolare dalle risultanze degli esercizi precedenti singole partite ai fini della loro applicazione al bilancio successivo. Si tratta di una regola posta a presidio della sana gestione finanziaria, dal momento che la sottrazione di componenti attive dall'aggregato complessivo (il quale determina il risultato di amministrazione), effettuata senza la previa verifica di sussistenza dell'avanzo, può aggravare gli eventuali saldi negativi del conto consuntivo. Essa viene infatti a ridurre il saldo economico (risultante dall'aggregato complessivo costituito dai residui attivi, dai residui passivi e dal fondo di cassa) in misura pari alla risorsa sottratta per la reinscrizione nell'esercizio successivo» (sentenza n. 192 del 2012).

5.2.– Quanto alla questione se sia possibile utilizzare l'anticipazione di liquidità come componente attiva degli aggregati che confluiscono nel risultato di amministrazione, tale facoltà deve essere esclusa alla luce della normativa vigente e della giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte dei conti.

Per quanto si dirà più diffusamente in prosieguo, la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità non può essere disciplinata come un mutuo, la cui provvista finanziaria serve a coprire la spesa per investimenti ed entra pertanto, a pieno titolo, nella componente attiva, che concorre a determinare il risultato di amministrazione.

6.– Tanto premesso, è utile esaminare congiuntamente – in ragione della stretta interdipendenza prospettata dal rimettente – le questioni sollevate in riferimento all'art. 81 Cost. dalla Corte dei conti nei confronti dell'art. 7, commi 1, 2 e 3, della legge reg. Abruzzo n. 2 del 2013; degli artt. 11 e 15, comma 3, della legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013; e degli artt. 1 e 4 della medesima legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013, nella parte in cui determinano, rispettivamente, i totali generali delle entrate e delle spese del bilancio regionale di competenza per l'esercizio finanziario 2013.

6.1.– Tali questioni sono fondate.

Le norme impugnate compongono un "mosaico" finanziario che produce contestualmente un allargamento della spesa consentita ed una alterazione del risultato finanziario caratterizzante, allo stato, la Regione Abruzzo.

Sotto il profilo eziologico, infatti, la sequenza normativa opera nel seguente ordine logico: a) l'art. 11 della legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013, nella parte in cui dispone l'iscrizione, nel totale generale delle entrate, della voce «saldo finanziario positivo presunto», a copertura delle economie riprogrammate ai sensi dell'art. 7, commi 1, 2 e 3, della legge reg. Abruzzo n. 2 del 2013, ne consente la correlata iscrizione in bilancio con conseguente incremento della spesa complessiva; b) gli artt. 1 e 4 della legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013, includendo, rispettivamente, nei totali generali delle entrate e delle spese del bilancio per l'esercizio 2013, l'iscrizione di tale avanzo presunto e delle correlate economie riprogrammate, consentono l'espansione dei conseguenti oneri finanziari oltre i limiti consentiti dall'art. 81 Cost.; c) l'art. 7, commi 1, 2 e 3, della legge reg. Abruzzo n. 2 del 2013, ha l'effetto di finanziare – con pretese economie risalenti a pregressi esercizi – nuovi obiettivi di spesa che non trovano copertura finanziaria e giuridica, sia alla luce dell'indebita iscrizione dell'avanzo di amministrazione, sia in ragione dell'assenza di un autentico vincolo di destinazione. Conseguentemente, pregiudicano anch'essi l'equilibrio del bilancio; d) l'art. 15, comma 3, della legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013, nel prescrivere l'iscrizione, nello stato di previsione della spesa, delle economie riprogrammate previste nella tabella di cui all'art. 11 della medesima legge regionale, concorre anch'esso allo sfioramento delle facoltà di spesa consentite alla Regione Abruzzo.

Non possono essere accolte le difese svolte in proposito dalla Regione.

6.2.– Anzitutto, non può essere condivisa l'affermazione secondo cui la Regione avrebbe «fatto ricorso alla riprogrammazione normativa di economie vincolate, per assolvere a obbligazioni pluriennali già sussistenti e il cui inadempimento avrebbe prodotto rilevantissimi danni alle finanze pubbliche (non solo regionali)». Come emerge dalla delibera di parifica e dall'ordinanza di rimessione, non sono ricomprese nelle partite in contestazione «obbligazioni pluriennali» ma semplicemente una discrezionale destinazione a nuovi obiettivi. Ciò è, peraltro, confermato dalla formulazione dell'art. 7, comma 2, della legge reg. Abruzzo n. 2 del 2013, il quale prevede che «[l]a riprogrammazione delle economie vincolate ha efficacia per l'esercizio finanziario 2013 e gli importi non impegnati entro il termine dell'esercizio medesimo riacquistano la loro destinazione di spesa originaria», dal che si evince l'assoluta difformità del nuovo vincolo dalla destinazione afferente alla partita di spesa surrettiziamente estrapolata da pregressi esercizi.



6.3.– Non può essere condivisa neppure la tesi secondo cui, con la sentenza n. 241 del 2013, questa Corte, nel dichiarare costituzionalmente illegittima altra parte di entrata e di spesa del bilancio 2013, correlata all'avanzo presunto ed alla sua utilizzazione (art. 7, comma 4, della legge reg. Abruzzo n. 2 del 2013), avrebbe validato come costituzionalmente legittime le norme in questa sede impugnate «così sancendo il permanere nell'ordinamento positivo delle relative disposizioni normative».

La Regione argomenta tale conclusione dal fatto che questa Corte – ove avesse ritenuto anche dette disposizioni viziate – avrebbe esteso a queste ultime «il proprio pronunciamento, come peraltro è avvenuto, proprio nei confronti della Regione Abruzzo con la sentenza n. 249 del 2014, laddove, nel dichiarare l'illegittimità costituzionale dell'art. 38 della L.R. 18/12/2013 n. 55 e dell'art. 7 della L.R. 21/3/2011 n. 14, è stata altresì dichiarata “in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte Costituzionale), l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1, della legge della Regione Abruzzo 30 luglio 2014, n. 34 (Modifica all'articolo 7 della legge regionale 27 marzo 2014, n.14)”, in considerazione “dell'inscindibile connessione esistente con le norme oggetto della presente declaratoria d'incostituzionalità”».

Ma è proprio «l'inscindibile connessione» con le norme sottoposte all'esame di costituzionalità a differenziare la fattispecie richiamata dalla resistente da quella oggetto della presente pronuncia.

Infatti, in quella sede questa Corte ha preso in esame un ricorso del Presidente del Consiglio dei ministri che aveva ad oggetto unicamente le disposizioni poi assoggettate a declaratoria di incostituzionalità e, solo in ragione del rapporto consequenziale tra norme impugnate e norme “attratte” nel giudizio ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), si era addivenuti a detta estensione della pronuncia.

Quella sollevata dalla Corte dei conti, invece, è questione diversa, anche se simile, a quelle accolte con la citata sentenza n. 241 del 2013. Il sindacato sulle norme in esame non poteva quindi essere “attratto” nel precedente giudizio in via d'azione.

6.4.– Non può essere, infine, preso in considerazione l'argomento, svolto in sede di discussione orale dalla difesa regionale, secondo cui la sopravvenuta legge reg. Abruzzo n. 16 del 2017 avrebbe risolto il problema della copertura attraverso l'accertamento di un congruo avanzo di amministrazione.

Detto avanzo viene ottenuto attraverso un'operazione contabile non corretta, per i motivi in precedenza già evidenziati, in considerazione del fatto che vengono inserite partite attive per ben 2.189.508.684,93 di euro in assenza delle necessarie operazioni di accertamento, come è stato contestato dalla Corte dei conti in sede di parifica del medesimo rendiconto 2013.

Indipendentemente dalla procedura di riaccertamento straordinario dei residui prevista dal d.lgs. n. 118 del 2011, che non è qui in discussione, sussiste comunque l'obbligo indefettibile per ciascun ente territoriale di effettuare annualmente, ed in ogni caso prima della predisposizione del rendiconto, l'esatta ricognizione dei residui attivi e passivi.

Si tratta di un'operazione che costituisce presupposto del rendiconto in base a principi immanenti alla contabilità pubblica. In ogni caso, tale verifica faceva già parte degli adempimenti conseguenti alle sentenze di questa Corte n. 192 del 2012 e n. 250 del 2013, rispettivamente in tema di reiscrizione di economie e di ricerca dell'equilibrio di bilancio conseguente all'annullamento di parte dell'avanzo di amministrazione presunto iscritto nel bilancio 2013.

La ricognizione annuale dei residui attivi e passivi è operazione propedeutica a qualsiasi rendiconto, in quanto consente di individuare formalmente: crediti di dubbia e difficile esazione; crediti inesigibili ed insussistenti (per l'avvenuta legale estinzione o per indebitato o erroneo accertamento del credito); debiti

prescritti; somme da portare in economia ed, in ogni caso, tutte le componenti degli esercizi decorsi che influiscono sul risultato di amministrazione.

È evidente che senza una verifica di tal genere non si può procedere all'approvazione del rendiconto ancorché tale procedura sia rafforzata, come nel caso delle Regioni, dall'adozione di un atto legislativo. In definitiva, la legge sopravvenuta, oltre a non avere un legame diretto con le norme impugnate, non assicura chiarezza e stabilità ai conti regionali, peggiorando la situazione dell'ente territoriale, anche per l'assenza di punti di riferimento sicuri quali la continuità con le risultanze degli esercizi pregressi e l'esatta contabilizzazione dei crediti e dei debiti allo stato esistenti.

In particolare, con riguardo ai fondi vincolati, la loro utilizzazione è impossibile senza l'accertamento delle risorse dedicate e la sussistenza di impegni od obbligazioni passive afferenti alla specifica utilizzazione di tali risorse.

6.5.– Dunque, la irrituale "riprogrammazione" descritta viene concretamente a collidere con il principio di equilibrio del bilancio, incrementando indebitamente la spesa e, conseguentemente, i preesistenti squilibri. Pertanto, l'art. 7, commi 1, 2 e 3, della legge reg. Abruzzo n. 2 del 2013; gli artt. 11 e 15, comma 3, della legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013; e gli artt. 1, comma 1, e 4, comma 1, della medesima legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013, i quali determinano, rispettivamente, i totali generali delle entrate e delle spese del bilancio regionale di competenza per l'esercizio finanziario 2013, devono essere dichiarati costituzionalmente illegittimi per contrasto con l'art. 81, quarto comma, Cost., mentre rimangono assorbite le ulteriori censure mosse nei confronti delle norme in tema di riprogrammazione delle economie in riferimento all'art. 119, sesto comma, Cost.

7.– La questione di costituzionalità dell'art. 16 della legge reg. Abruzzo n. 20 del 2013, sollevata in riferimento agli artt. 81 e 119, sesto comma, Cost., è fondata.

Come le disposizioni precedentemente esaminate, anche l'art. 16 risulta finalizzato ad un indebito allargamento della spesa e ad una alterazione del risultato di amministrazione. Inoltre consente un'operazione creditizia in contrasto con il richiamato art. 119, sesto comma, Cost.

La norma impugnata riguarda le anticipazioni di liquidità previste dall'art. 3 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35 (Disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, per il riequilibrio finanziario degli enti territoriali, nonché in materia di versamento di tributi degli enti locali), convertito con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, che la Regione Abruzzo ha ricevuto dallo Stato per il pagamento dei debiti pregressi e la ricapitalizzazione degli enti del servizio sanitario nazionale.

L'anticipazione è stata disposta dal decreto del Ragioniere generale dello Stato del 16 aprile 2013 (attuativo del citato art. 3), poi confermato con successivo decreto di analoga natura del 2 luglio 2013. Dal provvedimento in questione si ricava che la somma di 174 milioni di euro è stata assegnata alla Regione Abruzzo per «riparto anticipazioni di liquidità di 5.000 milioni di euro per l'anno 2013, costruito in proporzione agli ammortamenti non sterilizzati anni 2001-2011, ponderati al 50% e in proporzione ai crediti v/Regione per spesa corrente o per ripiano perdite, ponderati al 50%». La composizione di detto contributo è caratterizzata dalla natura economica mista della destinazione, poiché si riferisce sia a debiti maturati dalle aziende sanitarie per la spesa corrente, sia agli ammortamenti delle stesse aziende non finanziati nel decennio 2001-2011. Gli ammortamenti, come è noto, sono economicamente classificati tra gli oneri di investimento.

Per quanto successivamente argomentato, tuttavia, la natura promiscua di tali conferimenti non incide sul giudizio di legittimità costituzionale del censurato art. 16, che si limita a considerare le modalità di iscrizione, utilizzazione e contabilizzazione dell'anticipazione in esame.

Infatti, l'elemento dirimente della questione riguarda l'allocazione in parte spesa dell'anticipazione e la mancata individuazione degli oneri pregressi da pagare nonché i relativi effetti sugli equilibri del bilancio e sull'indebitamento dell'ente.

I crediti delle aziende sanitarie dovevano avere i caratteri della certezza, della liquidità e della esigibilità, elementi non congruenti con le modalità di iscrizione in parte spesa adottate dalla Regione.

Tali caratteri presuppongono infatti la rappresentazione del debito nelle scritture contabili in un momento antecedente all'intervento legislativo dello Stato.

Inoltre, sia la posta di entrata relativa all'anticipazione di liquidità, sia la correlata partita di spesa sono state inserite nella parte competenza del bilancio 2013 senza sterilizzare i margini di competenza generati dall'anticipazione, come stabilito dalla consolidata giurisprudenza della Corte dei conti, dalle prescrizioni del Ministero dell'economia e delle finanze inserite nel contratto di anticipazione e dalla stessa giurisprudenza di questa Corte. Ciò ha comportato l'ampliamento della spesa consentita in competenza esercizio 2013.

Il bilancio di previsione 2013 della Regione Abruzzo presenta una struttura formalmente e sostanzialmente diversa da quella prescritta dal d.l. n. 35 del 2013 e dalle norme successive precedentemente richiamate. Infatti, come emerge dall'ordinanza di rimessione, gli stanziamenti interessati sono così articolati: «capitolo di entrata 51001.1 (UPB 05.01.001) "Anticipazione di liquidità ex articolo 3 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35", con uno stanziamento in termini di competenza e di cassa pari a euro 174.009.000,00; capitolo di spesa 81591.1 (UPB 12.01.006) "Risorse, ex anticipazione articolo 3 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, per la ricapitalizzazione degli enti del Servizio Sanitario regionale", con uno stanziamento in termini di competenza e di cassa pari a euro 174.009.000,00. La posta in entrata rientra nel Titolo V (entrate derivanti da mutui, prestiti o altre operazioni creditizie), mentre quella in uscita nel Titolo I (spese correnti)».

In tal modo viene a mancare la cosiddetta "sterilizzazione" dell'anticipazione, cosicché essa diviene, nel complesso del rendiconto, una plusvalenza fittizia ai fini della determinazione del risultato di amministrazione anziché «onorare» in senso contabilmente neutrale «debiti pregressi, già regolarmente iscritti in bilancio ed impegnati o comunque vincolati» (sentenza n. 181 del 2015). Così l'anticipazione da strumento di "flessibilizzazione" della cassa (nel senso di porre rimedio a rilevanti diacronie nei flussi finanziari di entrata e di spesa) finisce per diventare anomalo mezzo di copertura di spese previste nel bilancio annuale «e di riduzione del disavanzo con modalità contrarie agli artt. 81 e 119, sesto comma, Cost.» (sentenza n. 181 del 2015).

7.1.– È utile ricordare come la natura dell'anticipazione di liquidità sia stata assimilata da questa Corte all'istituto dell'anticipazione di cassa: «[u]n'interpretazione sistematica e costituzionalmente orientata delle norme statali porta dunque a concludere che le anticipazioni di liquidità altro non costituiscono che anticipazioni di cassa di più lunga durata temporale rispetto a quelle ordinarie. La loro ratio, quale si ricava dalla genesi del decreto-legge e dai suoi lavori preparatori, è quella di riallineare nel tempo la cassa degli enti strutturalmente deficitari con la competenza, attraverso un'utilizzazione limitata al pagamento delle passività pregresse unita a contestuali risparmi nei bilanci futuri, proporzionati alle quote di debito inerenti alla restituzione della anticipazione stessa così da rientrare dai disavanzi gradualmente ed in modo temporalmente e finanziariamente proporzionato alla restituzione dell'anticipazione» (sentenza n. 181 del 2015).

Quanto detto comporta che la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità non può essere disciplinata come un mutuo, la cui provvista finanziaria entra nel risultato di amministrazione per la parte attiva attraverso l'incameramento della sorte nel titolo di entrata dedicato ai mutui, prestiti o altre operazioni creditizie e serve a coprire, in parte spesa, gli investimenti. Nel caso del mutuo il capitale e gli interessi da

restituire pesano sul risultato di amministrazione per la sola rata annuale, mentre nel caso dell'anticipazione è l'intera somma "sterilizzata" ad essere iscritta tra le passività.

Peraltro, l'interpretazione dell'art. 3 del d.l. n. 35 del 2013 di cui alla sentenza n. 181 del 2015 di questa Corte e le conseguenti soluzioni tecniche sono state pienamente ribadite dallo stesso legislatore in tempi successivi alla citata sentenza. La legge di stabilità per il 2016 (articolo 1, comma 692, della legge n. 208 del 2015) prevede, come modalità di registrazione dell'anticipazione di liquidità, l'iscrizione, «nel titolo di spesa riguardante il rimborso dei prestiti, [di] un fondo anticipazione di liquidità, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione, come quota accantonata definita dall'articolo 42 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118», laddove la locuzione «confluire nel risultato di amministrazione come quota accantonata» altro non significa che "neutralizzazione" della correlata posta attiva ai fini del calcolo del risultato di amministrazione.

Inoltre, il legislatore ha ulteriormente sviluppato gli enunciati della sentenza n. 181 del 2015 nel comma 698 della medesima legge di stabilità, prescrivendo che «[I]e regioni che [...], a seguito dell'incasso delle anticipazioni di liquidità di cui al decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, e successivi rifinanziamenti, non hanno stanziato in bilancio, tra le spese, un fondo diretto ad evitare il finanziamento di nuove e maggiori spese e non hanno accantonato tale fondo nel risultato di amministrazione, previo parere dell'organo di revisione economico-finanziaria, provvedono a rideterminare [...]» il proprio risultato di amministrazione.

La norma si riferisce al rendiconto 2014, ma è evidente che la regola – che costituisce peraltro mera specificazione contabile, e non atto novativo, del citato art. 3 del d.l. n. 35 del 2013 – si applica anche a situazioni anomale, come quella della Regione Abruzzo, la quale è in grave ritardo nell'approvazione dei pregressi rendiconti, così da rendere posticipata alla legge di stabilità 2016 l'approvazione di un bilancio consuntivo che l'avrebbe dovuta temporalmente precedere.

Il successivo comma 699 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015 prevede, poi, un percorso agevolato di ripiano del maggiore disavanzo derivante dall'accantonamento di cui al comma 698, disponendo che lo stesso avvenga annualmente, a decorrere dal 2016, per un importo pari all'ammontare dell'anticipazione rimborsata nel corso dell'esercizio precedente.

Non è condivisibile la tesi della Regione Abruzzo secondo cui le norme più recenti, precedentemente richiamate, consentirebbero di rinviare al rendiconto 2014 l'accantonamento dell'anticipazione di liquidità ricevuta. Le disposizioni della legge di stabilità per il 2016 costituiscono, al contrario, una disciplina finalizzata a porre immediato rimedio ai disavanzi occultati attraverso l'espedito contabile in questa sede censurato. Detta disciplina, la cui indefettibile applicazione non può essere inficiata dallo strumentale rinvio temporale sostenuto dalla resistente, prevede, per i rendiconti non correttamente approvati, un procedimento di ripiano dei maggiori disavanzi derivanti dall'errato utilizzo dell'anticipazione.

Nelle sopravvenute disposizioni della legge di stabilità per il 2016 non è contenuta alcuna deroga o proroga per le regioni che, avendo ritardato ad approvare i propri rendiconti, sono chiamate – alla luce della disciplina statale e degli enunciati della sentenza n. 181 del 2015 – a dare immediata correzione normativa all'operazione di anticipazione di liquidità ottenuta nell'esercizio 2013 (ancora aperto – come detto – per quanto riguarda la fase della rendicontazione), accantonando le necessarie risorse, in modo da assicurare credibili risultanze di amministrazione e da consentire l'emersione dell'ulteriore disavanzo.

7.2.– In definitiva, con riguardo alla fattispecie in esame, condizione indefettibile per la somministrazione alle aziende sanitarie dei fondi anticipati dallo Stato era la preesistenza della relativa posta di bilancio in conto residui passivi o, quanto meno, il previo riconoscimento del debito afferente al decennio di mancato finanziamento degli ammortamenti, ove gli ammortamenti non fossero stati previsti nei pertinenti esercizi (con il conseguente inserimento in bilancio che doveva assolutamente precedere

l'iscrizione dell'anticipazione, dal momento che il decreto del Ragioniere generale era stato adottato su esplicita istanza della Regione Abruzzo per onorare preesistenti passività).

Peraltro, non è neppure certo che nei residui passivi della Regione Abruzzo non siano presenti le fattispecie debitorie per le quali lo Stato ha concesso l'anticipazione di liquidità ai sensi dell'art. 3 del d.l. n. 35 del 2013; infatti, nella decisione di parifica parziale del rendiconto 2013, la Corte dei conti ha negato la validazione di un'ingentissima quantità di residui attivi e passivi per assenza della prova giuridica della loro esistenza. È evidente che il corretto accertamento dei residui da parte della Regione Abruzzo costituisce comunque adempimento propedeutico a qualsiasi operazione finanziaria di carattere eccezionale coinvolgente il pagamento di partite pregresse, poiché la mancata chiarezza dei rendiconti in ordine alla consistenza delle partite attive e passive comporta non solo un'errata determinazione del risultato di amministrazione, ma si riverbera negativamente anche sulla legittimità delle successive operazioni. Ne è dimostrazione l'art. 13 della sopravvenuta legge reg. Abruzzo n. 16 del 2017 laddove si prevede un avanzo di amministrazione per l'esercizio 2013 pari ad euro 1.184.286.519,66, mentre il risultato di amministrazione accertato dalla Corte dei conti presenta, al netto delle partite non parificate, un saldo negativo, pari ad euro 538.201.471,80, «ritenuto parziale e non attendibile, in assenza del riconteggio [di poste attive e passive non accertabili] e della considerazione dell'anticipazione di liquidità ex d.l. n. 35/2013» (delibera della Corte dei conti, sezione controllo per l'Abruzzo n. 39/2016/PARI, lettera e del dispositivo).

Le dimensioni del divario, in grande misura dipendenti dal forzoso inserimento di residui attivi e passivi non accertati, dimostrano intrinsecamente l'inattendibilità e l'assenza di credibilità del rendiconto e dell'assunto della Regione resistente secondo cui l'operazione contestata sarebbe conforme alle vigenti disposizioni.

In particolare, risulta insanabile la contraddizione tra l'esigenza di chiedere allo Stato l'anticipazione di cassa e la situazione di formale e rilevante avanzo di amministrazione (ipotizzato nella sopravvenuta legge regionale in euro 1.184.286.519,66), nonché improbabile una così florida situazione dopo un deficit della sanità tanto ampio da comportare una quasi decennale procedura di rientro. È costante orientamento di questa Corte che l'articolazione dei bilanci e le risultanze degli esercizi finanziari devono essere credibili, sufficientemente sicure, non arbitrarie o irrazionali (ex multis, sentenze n. 70 del 2012, n. 106 e n. 68 del 2011, n. 141 e n. 100 del 2010, n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966).

Dunque, la mancata imputazione in parte residui passivi dei pagamenti ed il loro versamento alle aziende sanitarie in parte competenza non costituisce una mera irregolarità formale, perché l'imputazione in competenza allarga indefinitamente (in ragione del mancato riscontro delle scritture afferenti a debiti pregressi) le potenzialità di spesa della Regione, trasformando una mera anticipazione di liquidità in una copertura vera e propria, in violazione dell'art. 119, sesto comma, Cost., che consente l'indebitamento soltanto per spese di investimento.

8.– La Regione Abruzzo ha più volte dedotto, sia nelle memorie che oralmente, l'esigenza di mettere in sicurezza i propri conti e quella di riallineare temporalmente la fisiologica approvazione dei rendiconti degli esercizi decorsi. Con tali lodevoli intenti non è tuttavia coerente il percorso normativo seguito.

Infatti, la regolarizzazione della tenuta dei conti non consiste nel mero rispetto della sequenza temporale degli adempimenti legislativi ed amministrativi afferenti al bilancio preventivo e consuntivo. Il nucleo della sana gestione finanziaria consiste, al contrario, nella corretta determinazione della situazione economico-finanziaria da cui prende le mosse e a cui, successivamente, approda la gestione finanziaria.

Tale determinazione è strettamente correlata al principio di continuità degli esercizi finanziari, per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi. Ne risulta così coinvolto in modo durevole l'equilibrio del bilancio: quest'ultimo, considerato nella sua prospettiva dinamica, la quale «consiste nella continua ricerca di un armonico e

simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche» (sentenza n. 266 del 2013; in senso conforme, sentenza n. 250 del 2013), esige che la base di tale ricerca sia salda e non condizionata da perturbanti potenzialità di indeterminazione. Proprio la costanza e la continuità di tale ricerca ne spiegano l'operatività nell'arco di più esercizi finanziari; al contrario, prendere le mosse da infedeli rappresentazioni delle risultanze economiche e patrimoniali provoca un effetto "domino" nei sopravvenienti esercizi, pregiudicando irrimediabilmente ogni operazione di risanamento come quella rivendicata dalla Regione Abruzzo attraverso le norme censurate e la legge sopravvenuta.

In questa prospettiva sia le disposizioni di legge denunciate dalla magistratura rimettente, sia la richiamata legge reg. Abruzzo n. 16 del 2017 pregiudicano ulteriormente l'equilibrio finanziario della Regione Abruzzo, già storicamente inciso dalle pregresse gestioni e dalle disposizioni di legge regionale che ne erano alla base.

8.1.– Così, nel caso di specie, deve concludersi che le norme censurate ripetono e aggravano fenomeni distorsivi della finanza regionale già oggetto di sindacato negativo da parte di questa Corte (infedeltà del risultato d'amministrazione e mancato accertamento dei residui; sfioramento dei limiti di spesa attraverso l'iscrizione di fittizie partite di entrata quali l'avanzo di amministrazione presunto: sentenze n. 192 del 2012 e n. 250 del 2013), mentre la sopravvenuta legge reg. Abruzzo n. 16 del 2017, oltre a non tenere in alcun conto la parifica parziale della Corte dei conti effettuata con delibera n. 39/2016/PARI, finisce per alterare in modo ancor più grave le disfunzioni accertate per gli anni precedenti.

È evidente come tutto ciò conduca ad una situazione di ulteriore anomalia anziché produrre la normalizzazione auspicata dalla Regione.

8.2.– In definitiva, l'operazione di risanamento dei conti auspicata dalla Regione non può che passare dall'adeguamento ai principi espressi da questa Corte. Ciò soprattutto attraverso un corretto riaccertamento dei residui attivi e passivi che possa consentire una credibile e congruente determinazione del risultato d'amministrazione, eventualmente usufruendo – ove risulti un deficit non riassorbibile in un solo anno – delle opportunità di copertura dilazionata consentite dalla legislazione statale agli enti territoriali in particolare situazione di disagio (in ordine a tali disposizioni legislative, sentenze n. 6 del 2017 e n. 107 del 2016).

È evidente che, senza tali verifiche, ogni procedimento volto ad assicurare chiarezza e stabilità ai conti regionali ed a recuperare fondi vincolati, incamerati e non spesi negli esercizi precedenti, rischia di fallire, se non di peggiorare la situazione dell'ente territoriale per l'assenza di punti di riferimento sicuri, in ordine alle risorse disponibili ed allo stato dei programmi e degli interventi a suo tempo intrapresi.

9.– Dunque, l'art. 7, commi 1, 2 e 3, della legge reg. n. 2 del 2013; gli artt. 1, comma 1; 4, comma 1; 11 e 15, comma 3, della legge reg. n. 3 del 2013 sono illegittimi per contrasto con l'art. 81 Cost., dal momento che consentono una spesa non coperta e non prevista da nessuna disposizione di legge vigente.

È altresì illegittima l'utilizzazione dell'anticipazione di liquidità di cui all'art. 16 della legge reg. n. 20 del 2013, per contrasto con gli artt. 81 e 119, sesto comma, Cost., dal momento che la censurata allocazione influisce sia sugli equilibri dei futuri bilanci, sia sul corretto calcolo dell'indebitamento regionale.

In base al principio dell'equilibrio dinamico, la Regione Abruzzo è chiamata, pertanto, a rideterminare il bilancio dell'esercizio 2013 in modo da accertare il risultato di amministrazione secondo canoni costituzionalmente corretti.

## LA CORTE COSTITUZIONALE

1) dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 7, commi 1, 2 e 3, della legge della Regione Abruzzo 10 gennaio 2013, n. 2, recante «Disposizioni finanziarie per la redazione del bilancio annuale 2013 e pluriennale 2013-2015 della Regione Abruzzo (Legge finanziaria regionale 2013)»;

2) dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1, della legge della Regione Abruzzo 10 gennaio 2013, n. 3 (Bilancio di previsione per l'esercizio finanziario 2013 - Bilancio pluriennale 2013-2015);

3) dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, comma 1, della medesima legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013;

4) dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 11 della medesima legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013;

5) dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 15, comma 3, della medesima legge reg. Abruzzo n. 3 del 2013;

6) dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 16 della legge della Regione Abruzzo 16 luglio 2013, n. 20, intitolata «Modifiche alla legge regionale 10 gennaio 2013, n. 2 recante “Disposizioni finanziarie per la redazione del bilancio annuale 2013 e pluriennale 2013 - 2015 della Regione Abruzzo (Legge Finanziaria Regionale 2013)”», modifiche alla legge regionale 10 gennaio 2013, n. 3 recante “Bilancio di previsione per l'esercizio finanziario 2013 - bilancio pluriennale 2013-2015” e ulteriori disposizioni normative».

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 marzo 2017.

F.to:

Giorgio LATTANZI, Presidente

Aldo CAROSI, Redattore

Roberto MILANA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 27 aprile 2017.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA

---

*Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).*

*Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.*